

Audience publique du 3 octobre 2011

Recours formé par
Monsieur et Madame ... et ..., ...
contre une décision de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 27477 du rôle, déposée le 12 novembre 2010 au greffe du tribunal administratif par Monsieur et Madame ... et ..., demeurant ensemble à ... par laquelle ils ont entendu introduire un recours contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 novembre 2010 répertoriée sous le n° 15958 du rôle ayant rejeté leur réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008, émis le 27 mai 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 février 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Monsieur et Madame ... et ... au greffe du tribunal administratif le 10 février 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale entreprise;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Monsieur et Madame ... et ... en leurs explications.

Monsieur et Madame ... et ... déposèrent en date du 7 septembre 2009 leur déclaration pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2008.

Le 27 mai 2010, le bureau d'imposition Luxembourg ... émit à l'égard des époux ... le bulletin de l'impôt sur le revenu – 2008 lequel porte la remarque suivante : « *Imposition de la plus-value déclarée en relation avec le terrain sis dans la commune de ... en tant que bénéfice commercial* (sic). *Veillez consulter à ce sujet aussi nos courriers du 16/09/2006 et du 07/12/2009* ».

Par courrier du 2 juin 2010, les époux ... introduisirent une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur ».

Par une décision répertoriée sous le n° C 15958 du rôle du 11 novembre 2010, le directeur refusa de faire droit à la réclamation aux termes de la motivation suivante :

« Vu la requête introduite le 4 juin 2010 par les époux, le sieur ... et la dame ..., demeurant à ..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008, émis le 27 mai 2010 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu la mise en état, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), du 2 septembre 2010 ainsi que la réponse y relative des réclamants entrée le 16 septembre 2010 ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir imposé une plus-value réalisée lors d'une vente d'un terrain en tant que bénéfice commercial ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que les réclamants ont acheté en octobre 1996 un terrain agricole sis à ... comprenant ... ares pour le prix de ... francs i.e. ... euros ; qu'une partie du terrain litigieux a été vendue en date du 26 juin 2008 et que le bureau d'imposition a imposé le bénéfice résultant de cette vente en tant que bénéfice commercial ;

Considérant que les réclamants invoquent qu'ils auraient acheté en octobre 1996 un terrain agricole à ... dont une partie était située dans le périmètre secondaire d'aménagement, partie qu'ils auraient dû faire lotir conformément aux exigences de la commune de ... ; que de cette opération huit terrains à bâtir auraient été créés et dont un seul aurait été vendu pendant l'année litigieuse ;

Considérant que les réclamants allèguent encore que les critères d'une activité commerciale ne seraient pas remplis en l'espèce étant donné que la vente d'un seul terrain exclurait tout caractère répétitif ou de permanence caractéristique d'une activité commerciale ; que la réalisation unique d'une plus-value ne dépasserait pas la gestion d'un patrimoine privé ;

Considérant qu'ils ont même signé une attestation sur l'honneur qu'ils ne vendraient plus de terrains faisant partie du lotissement en question ; qu'en cas de rupture ils seraient obligés de payer rétroactivement et avec les intérêts légaux à l'Administration des Contributions les impôts dus relatifs à la vente du terrain en date du 26 juin 2008 ;

Considérant qu'en date du 7 juillet 2003 les réclamants ont signé, ensemble avec d'autres propriétaires, une convention avec la commune de ... concernant la réalisation du projet de lotissement au lieu-dit « ... » sur des terrains inscrits au cadastre de la commune de ... et réglant les modalités d'exécution et de financement pour ledit projet de lotissement ;

Considérant que suivant cette convention les réclamants s'engagent à payer à la commune de ... un montant forfaitaire s'élevant à ... euros par unité d'habitation, c.à d. par lot de terrain à bâtir, pour la participation aux frais d'infrastructure occasionnés par la réalisation des projets de lotissement d'une certaine envergure et avancés par la commune (p.ex. réservoir d'eau, collecteur d'égout, bassin de rétention, équipement aire de jeux etc.) ;

Considérant que les réclamants, ensemble avec les autres propriétaires, doivent exécuter les travaux d'infrastructure du lotissement qui comprennent essentiellement les travaux tant à l'intérieur qu'à l'extérieur du lotissement i.e. les travaux des voiries avec infrastructures communales, le réseau basse et/ou haute tension, le réseau téléphonique et TV, les travaux de canalisation, de conduites d'eau et de gaz ;

Considérant qu'ils s'engagent même à payer, dès approbation définitive du projet de lotissement, une participation aux travaux de renouvellement de la canalisation de la rue menant à la nouvelle rue, créée par le projet de lotissement, d'un montant forfaitaire de ... euros ;

Considérant que la convention invite également les propriétaires à soumettre des propositions d'exécution au collège échevinal en ce qui concerne les plans de voirie, de la canalisation et de la conduite d'eau du projet de lotissement ;

Considérant que d'après la convention aucune autorisation de construire ne sera délivrée avant l'achèvement de tous les travaux d'infrastructure à l'intérieur et à l'extérieur du lotissement et avant le paiement des frais d'infrastructure ; que les réclamants doivent céder gratuitement à la commune une partie du terrain agricole leur appartenant i.e. ... ares ; que cette cession du terrain se fait à titre exceptionnel pour compenser d'une part les surfaces en propriété communale situées à l'intérieur du périmètre d'agglomération (ancien chemin rural) et d'autre part pour épargner au propriétaire de céder gratuitement des surfaces à usage public à l'intérieur du périmètre d'agglomération et de perdre ainsi des surfaces constructibles pour logements ;

Considérant qu'un nouveau plan de situation a été dressé par l'ingénieur du cadastre ... ; que suivant ce plan ... ares du terrain agricole des réclamants ont été classés en huit terrains à bâtir, les ... ares restants étant terrain agricole ;

Considérant que durant les années 2006 et 2007 les réclamants ont payé à l'agence immobilière ... la somme de ... euros pour frais de lotissement ;

Considérant que les réclamants ont vendu pendant l'année litigieuse un terrain à bâtir contenant ... ares pour le prix de ... euros ; que le bureau d'imposition a imposé un bénéfice commercial s'élevant à ... euros ;

Considérant qu'aux termes de l'article 14 alinéa 1^{er} de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), est réputée entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale ;

qu'il est constant en cause que l'opération immobilière de lotissement ne constitue ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale ;

Qu'il y a donc lieu d'analyser si les quatre critères positifs énoncés ci-avant se trouvent simultanément remplis en l'espèce ;

Considérant que le caractère de l'indépendance se trouve vérifié alors que les réclamants ont déployé l'activité de lotissement afin d'en tirer un profit, qu'ils l'ont exercée dans un but de lucre et à leurs propres risques et périls ;

qu'il se dégage par ailleurs des distinctions inhérentes aux différentes catégories de revenus que, quelle que soit l'importance d'un patrimoine privé, les opérations de gestion y relatives ne constituent pas une activité commerciale si les actes posés ne sortent pas du cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé ;

Considérant que si la notion de gestion du patrimoine privé ne fait pas l'objet d'une définition légale, elle est cependant délimitée par le biais de deux exemples au paragraphe 7 alinéa 4 de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 : « Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird » ;

Considérant que le concept de gestion d'un patrimoine privé ne se limite pas aux exemples de jouissance sus-énoncés mais que d'une manière générale il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que les activités de construction et de vente s'analysent en de simples accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée ;

qu'au contraire, de telles activités dépassent le cadre de la gestion du patrimoine privé lorsque le contribuable recherche une exploitation de la substance de son patrimoine par transfert (« Umschichtung ») d'éléments substantiels de sa fortune ;

Considérant que les réclamants ne se limitaient pas aux seuls actes nécessaires à la vente proprement dite de leur terrain agricole, mais procédaient à sa transformation en huit terrains à bâtir, revalorisés par l'installation d'une infrastructure tel qu'il ressort de la convention signée en date du 7 juillet 2003 entre les réclamants et la commune de ... ;

Considérant que les différents terrains n'ont pas été vendus en bloc à un seul acquéreur, mais que les réclamants ont la possibilité de les céder à n'importe quel moment à différents acheteurs, reflétant ainsi le caractère de permanence de l'activité ; que les réclamants mettaient en valeur un ensemble de fonds i.e. le terrain agricole leur appartenant en tant que terrains à bâtir dans le cadre du lotissement, de sorte que l'activité par eux déployée doit être considérée comme dépassant les limites d'une simple gestion du patrimoine privé ;

que la vente du terrain au cours de l'année litigieuse range donc parmi les activités entreprises dans le cadre d'un projet commercial de lotissement et que le prix d'acquisition est à déterminer par rapport à la surface investie et est à répartir uniformément en fonction de la surface mise en vente ;

Considérant que c'est donc à bon droit et par une juste appréciation de la loi que le bureau d'imposition a imposé le revenu provenant de la vente des terrains litigieux en tant que bénéfice commercial ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 novembre 2010, les époux ... ont introduit un recours contentieux contre cette décision.

La requête introductive d'instance ne spécifiant pas si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision déférée, il y a lieu d'admettre, d'après les données de l'espèce, que les demandeurs ont entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur les recours introduits contre la décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Partant, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation que les demandeurs ont nécessairement entendu introduire contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 novembre 2010.

Le recours ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de leur recours, les demandeurs exposent avoir acquis le 4 octobre 1996 un terrain/labour, au lieu-dit : « ... », sub numéro ..., comme labour, contenant ... ares, inscrit au cadastre de la commune de ..., section ... d'.... Souhaitant construire une maison d'habitation pour leurs propres besoins sur ledit terrain, ils auraient été informés par la Commune de ... de la nécessité de réaliser un plan d'aménagement particulier, lequel aurait été réalisé par l'agence immobilière ... société à responsabilité limitée sur demande conjointe des demandeurs et d'un exploitant agricole voisin après douze années de travaux. En date du 26 juin 2008, sur demande d'un intéressé, et sans démarche active de leur part, ils auraient vendu à cet intéressé une des places à bâtir sur les huit places à bâtir existantes d'une surface de ... ares afin de récupérer les investissements qu'ils auraient réalisés, de s'assurer les moyens financiers pour réaliser, à des fins personnelles, une construction immobilière et de faire hériter ladite construction et les autres terrains à leurs trois enfants. Ils reprochent à la décision directoriale déférée d'avoir imposé la plus-value réalisée à l'occasion de la vente précitée au titre de bénéfice commercial alors que la vente isolée d'une maison ne remplirait pas le critère d'activité commerciale en l'absence de caractère de permanence ou de répétitivité de l'acte. De plus, ils reprochent à la décision déférée d'avoir unilatéralement décidé qu'ils auraient la possibilité de céder à tout moment les terrains à bâtir à différents acheteurs ce qui prouverait le caractère de permanence de l'activité alors qu'ils se seraient

engagés par écrit selon une déclaration sur l'honneur du 17 octobre 2009 à ne plus vendre de terrain, laquelle déclaration ayant été transmise au bureau d'imposition Ils font enfin valoir que le Médiateur du Grand-Duché de Luxembourg aurait également émis des doutes quant à la permanence ou la répétitivité de l'acte de vente qui, selon lui, ne serait pas de nature à entraîner la qualification d'activité commerciale dans leur chef.

Le délégué du gouvernement après avoir exposé en substance les rétroactes, à savoir qu'en date du 7 juillet 2003, les demandeurs auraient signé avec d'autres propriétaires, une convention avec la commune de ... concernant la réalisation d'un projet de lotissement au lieu-dit « ... » dont aurait fait partie leur terrain agricole, qu'ils auraient cédé à la commune à titre de compensation ... ares de leur terrain agricole et qu'ils auraient engagé l'agence immobilière ..., société à responsabilité limitée, pour la réalisation de ce lotissement, estime que l'ensemble de ces opérations aurait permis aux demandeurs de « *recevoir huit terrains à bâtir revalorisés à leur propre initiative par l'exécution des travaux d'infrastructure* ».

Le délégué du gouvernement, au vu de cette opération immobilière, soutient que les conditions de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée « LIR » seraient remplies.

Il affirme à cet égard que comme les demandeurs auraient agi pour leur propre compte et à leurs propres risques et périls, le critère de l'indépendance se trouverait vérifié en l'espèce, tandis que vu le bénéfice retiré des opérations, le critère du but de lucre ne saurait pas non plus être contesté.

Quant au critère de la participation à la vie économique générale, il estime que celui-ci serait également donné en l'espèce au vu de ce que les demandeurs auraient activement participé depuis l'année 2003 à la réalisation du projet de lotissement au lieu-dit « ... » pour en retirer huit terrains à bâtir dont un aurait été cédé en 2008 et de ce que ledit lotissement, réalisé sur une période de plus de cinq ans, aurait comporté la réalisation de plans, de travaux d'infrastructure propres à chaque phase, de cession de terrain ainsi que d'une vente de terrain.

Il en conclut que l'opération immobilière devrait être considérée comme tombant sous le chef d'une entreprise commerciale telle que définie à l'article 14 LIR, étant donné que la gestion d'un patrimoine privé se limiterait essentiellement à dégager des revenus de location à long terme, ce qui ne serait cependant pas le cas dans la présente affaire. En effet, il explique que l'activité déployée par les demandeurs ne pourrait plus être regardée comme simple accessoire d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée, alors qu'ils auraient manifestement recherché une exploitation de la substance de leur patrimoine par transfert d'éléments substantiels de leur fortune.

Enfin, il relève que l'activité des demandeurs tendrait à mettre en valeur un ensemble de fonds leur appartenant en terrains constructibles et qu'ils auraient accompli une large part des mesures nécessaires à l'exécution de ce projet d'envergure de sorte que l'activité par eux déployée devrait être considérée comme dépassant les limites d'une simple gestion d'un patrimoine immobilier privé. Il en déduit que tous les critères pour l'existence d'une entreprise commerciale du chef de la réalisation progressive du lotissement « ... » se trouveraient vérifiés en l'espèce de sorte que les époux ... devraient être considérés comme ayant exploité une entreprise commerciale.

Il s'appuie finalement sur une jurisprudence de la Cour administrative (arrêt de la Cour administrative du 17 décembre 1998, n° 10776C du rôle) pour en déduire que les terrains à bâtir du lotissement feraient partie de l'actif immobilisé de ladite entreprise, le revenu provenant de la vente, ne serait-ce qu'un seul de ces terrains, serait commercial et par conséquent, devrait être imposé comme bénéfice commercial.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs critiquent l'administration des Contributions directes pour avoir taxé d'opération de nature commerciale et donc de bénéfice commercial sur base de l'article 14 LIR l'opération immobilière réalisée en date du 26 juin 2008 alors que cette opération aurait concerné leur patrimoine immobilier privé.

Ils soulignent tout d'abord qu'ils n'auraient ni l'un ni l'autre la qualité de commerçant et qu'ils n'auraient pas agi dans un but de lucre mais avec l'objectif de construire une maison unifamiliale à la campagne. Par ailleurs, avant la réalisation du projet d'aménagement particulier, ils auraient ignoré les différentes obligations qui leur auraient été imposées par la commune, à savoir, l'obligation de dresser un plan de lotissement, de participer aux frais d'infrastructure, de céder gratuitement 2/3 de leur terrain à la commune.

S'agissant du critère de la permanence de l'activité litigieuse, ils estiment que l'opération immobilière en question serait à considérer comme un acte occasionnel et ne serait pas à qualifier d'activité commerciale, étant donné qu'il s'agirait d'une réalisation immobilière isolée.

Ils contestent ensuite que l'activité incriminée rencontrerait le critère de la participation à la vie économique générale et excipent, à cet effet, de leur attestation sur l'honneur de ne pas procéder à d'autres opérations immobilières. Il affirment également vouloir refuser formellement d'entrer en contact avec un public intéressé.

L'article 14, alinéa 1^{er} LIR invoqué de part et d'autre dispose qu'est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, l'entreprise commerciale étant définie comme « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale...* ». Le tribunal doit dès lors examiner les transactions immobilières litigieuses ci-dessus décrites sous l'angle de vue de l'existence cumulative des quatre critères de la loi dont l'existence simultanée définit l'entreprise commerciale et exclurait, le cas échéant, la thèse soutenue par les demandeurs de la simple gestion de la fortune privée.

Il résulte des éléments de fait de la cause que parmi les critères de la loi, il convient d'examiner en premier lieu celui de la permanence de l'activité litigieuse, la délimitation entre l'activité commerciale et la simple gestion du patrimoine privé impliquant une appréciation de l'activité développée par le contribuable à la lumière de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce.

Il résulte à ce sujet des travaux préparatoires de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'article 14 LIR que « *le caractère de permanence n'implique pas nécessairement que l'activité se répète. Pour qu'il y ait permanence, il suffit que l'activité ait lieu avec l'intention de la répéter si l'occasion s'en présente et de constituer de la sorte une source de revenu sur*

la base d'opérations répétées¹ », le même commentaire de l'article 14 précisant que « le caractère de permanence sépare l'activité commerciale ... d'actes similaires isolés qui ont lieu dans le cadre de l'administration du patrimoine privé du contribuable ».

Le tribunal constate en l'espèce, qu'indépendamment des explications avancées par les demandeurs quant au caractère isolé et non répétitif de l'opération immobilière litigieuse ainsi que de leur engagement par écrit à ne plus réaliser d'opération immobilière pour l'avenir, la partie étatique affirme néanmoins en substance que le critère de permanence serait donné en l'espèce au vu de ce que les demandeurs auraient activement participé depuis l'année 2003 à la réalisation du projet de lotissement au lieu-dit « ... » pour en retirer huit terrains à bâtir dont un aurait été cédé en 2008 et de ce que ledit lotissement, réalisé sur une période de plus de cinq ans, aurait comporté la réalisation de plans, de travaux d'infrastructure propres à chaque phase, de cession de terrain ainsi que d'une vente de terrain.

Il convient de souligner que le tribunal n'est pas en mesure de suivre l'argumentation de la partie étatique selon laquelle celle-ci déduit de la participation des demandeurs à la réalisation d'un projet de lotissement, une implication active dans ledit projet, de nature à entraîner un caractère de permanence de leur activité. En effet, il ressort explicitement des pièces du dossier que l'opération immobilière litigieuse est restée isolée et que les échanges de terrains qui sont intervenus ont été requis par la commune dans le cadre du plan d'aménagement particulier sans que ces derniers ne soient à considérer comme conférant un quelconque caractère de permanence à l'activité des demandeurs.

S'il est certes constant que les demandeurs sont actuellement propriétaires de sept terrains à bâtir dans ledit lotissement, il n'en reste pas moins que cette seule circonstance de fait et de droit n'est pas de nature à conférer à l'opération immobilière litigieuse qui a eu lieu en 2008 un caractère de permanence au regard du potentiel d'opérations immobilières éventuelles portant sur les sept terrains restants. A cet égard, il échet de constater que la partie étatique n'a fourni au tribunal aucun élément concret qui aurait permis de rapporter la preuve contraire de ce que les demandeurs n'auraient pas l'intention de répéter l'opération immobilière alors que ces derniers se sont engagés par écrit en ce sens le 17 octobre 2009 et qu'il est constant qu'à ce jour, aucune autre opération immobilière n'a été réalisée, ainsi que les demandeurs l'ont confirmé à l'audience des plaidoiries, sur question afférente du tribunal.

Il s'ensuit qu'en l'état actuel d'instruction du dossier et des éléments communiqués en cause par l'Etat au tribunal que ce dernier ne saurait partager l'analyse de l'administration des Contributions directes concluant à la permanence de l'activité commerciale imputée aux demandeurs.

La même conclusion s'impose par ailleurs en ce qui concerne le critère de la participation à la vie économique générale, critère qui implique que le contribuable prenne part, d'une façon perceptible au public intéressé, à l'échange général des biens et prestations et qu'il soit prêt à entrer en relation d'affaires avec un nombre indéterminé de personnes, compte tenu naturellement de l'étendue et du genre de son entreprise et de sa propre capacité de prestation. Ainsi, le commerçant prend part au trafic économique général en approvisionnant le marché en biens pour lesquels il existe un besoin et en les échangeant contre des équivalents en nature ou en argent. Cet élément de la participation est à apprécier

¹ Projet de loi n° 571⁴, commentaire des articles, p. 18.

dans chaque cas d'espèce en considération du but recherché ainsi que de la nature des opérations exécutées².

Or, en l'espèce, comme relevé ci-avant, le seul indice avancé en appui de ce critère par la partie étatique réside dans le fait que les demandeurs ayant collaboré aux multiples opérations de lotissement et d'infrastructure auraient participé à la vie économique générale, les demandeurs ayant cependant expliqué de manière plausible la raison d'être de leur participation aux opérations de lotissement, à savoir, l'obligation imposée par la commune de procéder par voie de plan d'aménagement particulier en vue de la construction d'une maison d'habitation sur leur terrain, qui lors de son acquisition en 1996, était un terrain agricole. Par ailleurs, les demandeurs ont affirmé de manière plausible ne jamais avoir démarché des acheteurs potentiels (l'opération immobilière conclue en 2008 ayant été fortuite) et se refusent d'entrer en contact avec un public intéressé, affirmation qui n'est, par ailleurs, pas contestée par la partie étatique.

Par ailleurs, l'acquisition ou la location d'objets immobiliers par un particulier peut être considérée objectivement comme une opération de gestion de patrimoine privé dont le but aurait été de simplifier la gestion de son patrimoine privé et d'augmenter ainsi ses revenus nets de location, de même que la revente d'immeubles est compatible avec la gestion d'un patrimoine immobilier privé, aussi longtemps que ce patrimoine sert au contribuable principalement à dégager des revenus de location³, l'administration d'un patrimoine immobilier privé n'excluant en effet pas qu'il puisse y avoir des mutations, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles, à condition que ces mutations soient comprises comme début ou fin d'une activité orientée essentiellement vers une jouissance des fruits, par notamment la location, et qu'elles ne s'analysent pas comme un négoce déguisé d'immeubles⁴.

Or, il résulte en l'espèce des explications circonstanciées des demandeurs que l'opération immobilière isolée peut être considérée comme s'inscrivant dans le cadre de l'administration du patrimoine privé des demandeurs, ces derniers ayant recherché la jouissance des fruits de leur patrimoine immobilier privé qu'ils ont financé au moyen de fonds propres, dont ils ont conservé la substance et qu'ils ont l'intention de transmettre à leurs enfants par voie de succession; le tribunal relève par ailleurs que ces explications, largement étayées par des pièces comme relevé ci-avant, n'ont été ni éternuées, ni contestées par la partie étatique, celle-ci n'ayant en effet ni déposé de mémoire en duplique afférent, ni était représentée lors de l'audience publique au cours de laquelle l'affaire fut plaidée.

Enfin, à titre superfétatoire, en ce qui concerne le but de lucre, si la vente d'un terrain a certes dégagé un profit dans le chef des demandeurs, le seul fait que ladite vente ait dégagé un tel bénéfice ne saurait cependant suffire à lui seul à établir dans le chef des contribuables le but de lucre, un tel but de lucre présupposant en effet, outre un élément objectif - le caractère lucratif de l'opération - un élément subjectif, à savoir la recherche effective d'un gain

² trib. adm. 21 juin 2000, n° 11582, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 78.

³ « *Private Vermögensverwaltung ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH anzunehmen, solange sich die Tätigkeit noch als Nutzung von Grundbesitz durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte nicht entscheidend in den Vordergrund tritt. ... Die Veräusserung von Grundbesitz ist daher der privaten Vermögensverwaltung zuzurechnen, wenn der Steuerpflichtige damit höhere Erträge aus dem vorhandenen Vermögen anstrebt. Veräussert er dagegen den Grundbesitz, um Substanzwertsteigerungen auszunutzen, wird er gewerblich tätig* » (BFH, arrêt du 18 janvier 1989, BStBl 1990, II, 1051, 1052).

⁴ H. Dostert et E. Stoffel, Le bénéfice commercial, Etudes fiscales, décembre 1997, pp.15 et 16.

pécuniaire, recherche qui s'exprime dans un comportement économiquement raisonnable, c'est-à-dire dans le fait que les attentes du contribuable doivent être raisonnables et surtout qu'il doit déployer les efforts nécessaires et proportionnés propres à aboutir à un rendement économique⁵.

Or, en l'espèce, force est de constater que l'opération immobilière ne saurait être considérée comme menée dans un but de lucre, elle a uniquement permis aux demandeurs à récupérer les investissements réalisés et à dégager les fonds nécessaires en vue de la construction de leur maison familiale d'habitation.

Il s'ensuit qu'en l'état actuel du dossier le tribunal ne saurait considérer la plus-value dégagée de l'opération immobilière réalisée au cours de l'année d'imposition 2008, comme constituant un bénéfice commercial, sans qu'il y ait lieu d'examiner davantage si les autres conditions prévues par l'article 14 LIR sont données en l'espèce, les conditions afférentes devant être cumulativement remplies, de sorte que la défaillance de l'une de ces conditions entraîne l'inapplicabilité dudit article.

En application des développements qui précèdent, par réformation de la décision directoriale déférée, il y a lieu de renvoyer l'affaire au bureau compétent afin de procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le dit justifié ;

partant et par réformation de la décision directoriale n° C 15958 du rôle du 11 novembre 2010 dit que la plus-value dégagée au cours de l'année d'imposition 2008 de l'opération immobilière relative à la vente du terrain à bâtir sis à ..., inscrit au cadastre de la commune de ..., section ... d'... sous le numéro ..., lieu-dit « ... » mesurant ... ares, ne constitue pas un bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR ;

renvoie l'affaire devant le directeur en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent ;

condamne l'Etat aux frais.

⁵ Voir en ce sens : trib. adm. janvier 2007, n° 21401, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 80.

Ainsi jugé par:

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Françoise Eberhard, premier juge,
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 3 octobre 2011 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 03 octobre 2011

Le Greffier assumé du Tribunal administratif